==========
PROBLEMÁTICA SOBRE EL MOMENTO DE CONTABILIZACIÓN DE LAS RETENCIONES A CUENTA DEL IRPF Y DEL IS.
==========

Considérese este documento
como dominio público.
Ed. 12/06/2022
by Icavot

INTRODUCCIÓN.

El presente documento trata la problemática del momento de contabilización de las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y del impuesto sobre sociedades (IS). **Los puntos de vista que manifiesto son mis conclusiones personales sobre cómo debería contabilizarse**, después de haber analizado la normativa que se cita más abajo en este documento.

NORMATIVA.

· Ley 35/2006, LIRPF.
· RD 439/2007, RIRPF.
· Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0869-10 de 30 de Abril de 2010 (IRPF).
· Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/3187/2011 de 27 de Septiembre de 2012 (IRPF).
· Ley 27/2014, LIS.
· RD 634/2015, RIS.
· Resolución del TEAC de 29 de junio de 2020, nº 5810/2019 (sociedades)
· Resolución DGT V2349-16 (sociedades)
· Resolución DGT V3044-15 (sociedades)

1. Momento de la obligación de retener por parte del 'deudor/obligado a retener'. Período de declaración de las retenciones practicadas.

1a) Si el 'acreedor/sujeto a retención' está sujeto a IRPF.

1a1) En cuanto al **momento de la obligación de retener:**

·Art. 78.1 RIRPF: "La obligación de retener e ingresar a cuenta nace, con carácter general, en el momento en que se SATISFAGAN O ABONEN las rentas".

Así pues, **en general** y salvo norma o resolución en sentido contrario, la obligación de retener por parte del 'deudor/obligado a retener' nace en el momento del **pago**. Esto puede interpretarse como confirmado en la resolución V0869-10 de la Dirección General De Tributos.

No obstante, hay reglas especiales para los rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales. En particular:

· Art 94.1 RIRPF: "Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el **momento de la exigibilidad** de los **rendimientos del capital mobiliario**, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, **o en el de su pago o entrega si es anterior**."

· Art. 94.2: "RIRF En el caso de rendimientos del **capital mobiliario** derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el **momento de la transmisión, amortización o reembolso.** La retención se practicará en la **fecha en que se formalice la transmisión**, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas."

· Art. 98 RIRPF: "La obligación de retener nacerá en el **momento en que se formalice** la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de **instituciones de inversión colectiva**, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas."

· Art. 78.3 RIRPF: "En el caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de **derechos de suscripción**, la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta nacerá en el **momento en que se formalice** la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas."

1a2) Período de declaración de las retenciones practicadas.

El 'deudor/obligado a retener' tiene que practicar y declarar la retención en el período en el que corresponda según el RIRPF y las resoluciones del TEAC y la Dirección General de

Tributos. Si practica la retención en un período posterior al que correspondía, presumiblemente tendrá que realizar entonces una declaración complementaria del período en el que debió practicarla y declararla.

Por ejemplo, si llega el momento de exigibilidad de un rendimiento de capital mobiliario (art 94.1 RIRPF) en un momento de un período impositivo, pero el 'deudor/obligado a retener' paga y practica la retención en el período siguiente, entonces el 'deudor/obligado a retener' presumiblemente tendrá que realizar un declaración complementaria del período anterior en la que añada dicha retención.

1b) Si el 'acreedor/sujeto a retención' está sujeto a IS.

1b1) En cuanto al momento de la obligación de retener:

· Art 65.1 RIS: "Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la *exigibilidad* de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior."

Así pues, en general y salvo norma o resolución en sentido contrario, la obligación de retener por parte del 'deudor/obligado a retener' nace desde el momento en el que el pago sea exigible, o desde el momento de pago o entrega si éste anterior.

Las resoluciones n.º V2349-16 y V3044-15 de la Dirección General de Tributos aplican este criterio general de exigibilidad en el caso de las rentas derivadas de intereses.

· Art 65.2 RIS: "En el caso de rendimientos derivados de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la operación."

· Art 65.3 RIS: "En el caso de rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la operación, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas."

· No obstante, en el caso de los arrendamientos (resolución TEAC 5810/2019):

TEAC: "En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades ***no procede la deducción de las retenciones*** *correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas* ***rentas no*** *han sido* ***pagadas***, ***salvo*** *que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese* ***ingresado en el Tesoro*** *el importe correspondiente a dichas retenciones."*

De manera simétrica el TEAC habla sobre la obligación de retener por parte del 'deudor/obligado a retener':

TEAC: "Los supuestos analizados consideran que la ***obligación de retener*** *nace cuando se ha acreditado que se han cobrado las rentas sujetas a retención; es decir que solo cuando se han percibido los rendimientos sujetos a retención por su perceptor cabe practicar retenciones.* ***Se entiende que percibir los rendimientos es el presupuesto necesario para que se practiquen retenciones****, de manera que si no se perciben rentas sometidas a retención no puede nacer el derecho a retener.*

TEAC: "Ahora bien, el Diccionario de la Real Academia Española define la palabra retener, en la acepción que aquí interesa, como "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria". Quiere ello decir que en tanto el pago no se realice no cabe la práctica de retención alguna y que sólo tras el pago podrá saberse si se practicó o no la retención. Dicho con otras palabras, ***la retención se asocia necesariamente al pago****, de manera que* ***aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior (con la exigibilidad de la renta), sólo puede cumplirse efectivamente en el momento del pago.*** *"*

*TEAC: "****En definitiva, pues, no cabe una retención disociada del pago.****"*

Entonces se deduce que, al menos en el caso de arrendamientos, en la práctica el 'deudor/obligado a retener' registrará la retención si se produce uno de estos casos:

- Que se produzca el pago al acreedor.

- Que se produzca el ingreso de la cantidad de la retención en Hacienda, aunque no haya pagado al acreedor (lo que el TEAC llama "ingreso debido de retenciones no practicadas"). En este caso puede haber un problema para el 'deudor/obligado a retener' con Hacienda pues en este caso la DGT no habla de una "retención" *per se*, sino de un "ingreso"

En principio este criterio solo parece aplicarse a los arrendamientos. Así la resolución, 5810/2019 TEAC usa como jurisprudencia varias sentencias de los tribunales superiores de justicia de Madrid, Cataluña y Castilla León, todas ellas sobre arrendamientos. Otro ejemplo, la resolución V2349-16 de la Dirección General de Tributos señala que la retención sobre intereses se realiza en el momento de la exigibilidad, pero no habla explícitamente sobre la efectividad de la retención asociada al pago.

1b2) Período de declaración de las retenciones practicadas.

El 'deudor/obligado a retener' tiene que practicar y declarar la retención en el período en el que corresponda según el RIS y las resoluciones del TEAC y de la Dirección General de Tributos. Si practica la retención en un período posterior al que correspondía, presumiblemente tendrá que realizar entonces una declaración complementaria del período en el que debió practicarla y declararla.

Por ejemplo, si llega el momento de exigibilidad de un arrendamiento en un momento de un período impositivo, pero el 'deudor/obligado a retener' paga y practica la retención en el período siguiente, entonces el 'deudor/obligado a retener' presumiblemente tendrá que realizar un declaración complementaria del período anterior en la que correspondía.

2. Momento en el nace el derecho del 'acreedor/sujeto a retención' a reconocerse la retención. Período al que se imputan las retenciones soportadas por el 'acreedor/sujeto a retención'.

2a) Si el 'acreedor/sujeto a retención' es contribuyente sujeto a IRPF.

2a1) En cuanto al momento en el nace el derecho del 'acreedor/sujeto a retención' a reconocerse la retención a deducir en el IRPF:

Según la resolución del TEAC 00/3187/2011 "la posibilidad de deducir las retenciones sólo aparece en el caso de que haya nacido la obligación de practicarlas".

Así, por ejemplo, en el caso general (art 78.1 RIRPF) en el que la obligación de retener nace en el momento del pago, solo podrá reconocerse la retención soportada cuando el 'deudor/obligado a retener' le pague. Una vez realizado el pago, el 'acreedor/sujeto a retención' podrá reconocerse la retención, incluso aunque el deudor no realice la retención ni la ingrese en Hacienda (art. 99.5 LIRPF).

2a2) Ahora hablaremos de la imputación temporal fiscal de las retenciones.

De la LIRPF, RIRPF, la resolución del TEAC 00/3187/2011 y la resolución V0869-10, se puede deducir lo siguiente:

· Art. 79 RIRPF: "Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado."

¿En qué período se imputan las rentas? Depende del tipo de rendimiento (art 14 LIRPF):
·) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.
Generalmente prevalece el criterio de devengo de ingresos y gastos.
No obstante el art 7.2 RIRPF contempla la posibilidad de que el contribuyente haya optado expresamente por el criterio de cobros y pagos.
·) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.
·) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

Art 99.5 LIRPF: "Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida." Ojo, se entiende hipotéticamente en este artículo que se dan las condiciones para poder registrar la retención (por ejemplo en el caso general, que el deudor ha pagado, pero no ha practicado la retención correspondiente).

Si el momento de reconocimiento de la retención se ha producido en el mismo período en el que se se ha reconocido la renta correspondiente, o al menos se ha producido en el período siguiente pero antes de presentar la declaración ordinaria del IRPF, entonces el 'acreedor/sujeto a retención' presumiblemente procederá a aplicar la retención en la liquidación ordinaria del IRPF.

Si el momento de reconocimiento de la retención se ha producido en el período siguiente al que se se ha reconocido la renta correspondiente, después de haber presentado la declaración ordinaria del IRPF, entonces presumiblemente el 'acreedor/sujeto a retención' necesitará presentar una declaración complementaria/rectificativa del ejercicio anterior, en el que procedía aplicar la retención.

En mi opinión, si se trata de ingresos sometidos a retención, lo ideal es poder contabilizar el momento de reconocimiento de la renta y el momento de reconocimiento de la retención en el mismo período, para así evitarse complicaciones tanto contablemente como fiscalmente.

2b) Si el 'acreedor/sujeto a retención' es contribuyente sujeto a IS.

2b1) En cuanto al momento en el nace el derecho del 'acreedor/sujeto a retención', a reconocerse la retención a deducir en el IS:

· Art 65.1 RIS: "Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la *exigibilidad* de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior."

Así pues en principio, en general y salvo norma o resolución en sentido contrario, se entiende que en el momento de la exigibilidad nacería el derecho del 'acreedor/sujeto a retención' a registrar la retención, lo cual le permitiría deducirse parte del impuesto de sociedades.

· Art 65.2 RIS: "En el caso de rendimientos derivados de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la operación." Presumiblemente nacería en tal momento el derecho del 'acreedor/sujeto a retención' a registrar la retención, lo cual le permitiría deducirse parte del impuesto de sociedades.

· Art 65.3 RIS: "En el caso de rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la operación, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas." Presumiblemente nacería en tal momento el derecho del 'acreedor/sujeto a retención' a registrar la retención, lo cual le permitiría deducirse parte del impuesto de sociedades.

· No obstante, en el caso de los arrendamientos (resolución TEAC 5810/2019):

Para empezar, como ya hemos visto, aunque el art 65.1 RIS habla del momento de la exigibilidad del pago, el TEAC declara que en la práctica *"no cabe retención disociada al pago".*

Además, en cuanto al derecho del 'acreedor/sujeto a retención' a deducirse la retención del IS, el TEAC declara lo siguiente:

> *TEAC: "En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades* ***no procede la deducción de las retenciones*** *correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando dichas* ***rentas no*** *han sido* ***pagadas***, ***salvo*** *que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese* ***ingresado en el Tesoro*** *el importe correspondiente a dichas retenciones."*

Poco sentido tiene que el 'acreedor/sujeto a retención' contabilice una retención si Hacienda no va a reconocer el derecho a deducírsela argumentando que no se produce "retención efectiva" mientras no se produce el pago.

> *TEAC: "Por tanto, el importe que la Administración tributaria debe devolver al contribuyente será el exceso de las retenciones* ***efectivamente practicadas*** *(y de los ingresos a cuenta y pagos fraccionados) sobre la cuota líquida, sin que para el cálculo de dicho importe puedan computarse las retenciones que, como en los casos analizados, no fueron practicadas* ***de manera efectiva."***

De la resolución del TEAC se deduce que, en el caso de arrendamiento, el 'acreedor/sujeto a retención' puede reconocerse la retención y por tanto el derecho a deducción si se produce al menos uno de estos casos:

- Que se haya producido el pago al 'acreedor/sujeto a retención', independientemente de que el 'deudor/obligado a retener' haya ingresado o no la retención en Hacienda.

> *TEAC: "La obligación de practicar retenciones es una obligación autónoma que nace de la ley (artículo 23 de la LGT). Por ello no puede hacerse recaer sobre el contribuyente del IS la carga derivada de la conducta de quien, debiendo retener, no retuvo, puesto que ello sería tanto como entender que el retenido actúa como una suerte de responsable subsidiario del retenedor. En consecuencia, el artículo 19.3 de la* ***LIS permite la deducción de las cantidades que debieron ser retenidas****. "*

- Que se haya producido el ingreso del importe de la retención en Hacienda, aunque el 'deudor/obligado a retener' no haya pagado la cantidad que le debe al acreedor.

> *TEAC: "que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese* ***ingresado en el Tesoro*** *el importe correspondiente a dichas retenciones."*

A partir de aquí, varios posibles casos:

- Deuda no pagada ni importe de la retención ingresada. Aquí no procede registro de retención ni derecho a deducir por parte del 'acreedor/sujeto a retención'.
- Deuda no pagada pero importe de la retención ingresada. Aquí sí procede registro de la retención y el derecho a deducir por parte del 'acreedor/sujeto a retención', en la proporción en que dicho ingreso se haya realizado.
- Deuda pagada pero retención no ingresada. Aquí sí procede registro de la retención (al menos por parte del 'acreedor/sujeto a retención') y el derecho a deducir por parte del 'acreedor/sujeto a retención', en la proporción en la que dicho pago se haya realizado.

- Deuda pagada y retención ingresada. Aquí sí procede registro de la retención y el derecho a deducir por parte del 'acreedor/sujeto a retención', en la proporción en que se haya realizado.

2b2) Imputación fiscal de las retenciones.

· Aunque el artículo 41 LIS no es muy explicativo, lo lógico es pensar que **la retención tendría que ser imputada fiscalmente al período en el que se imputa la renta correspondiente sujeta a retención.** El art 19.1 LIS establece el criterio general de devengo de ingresos y gastos de las rentas.

Si el momento de reconocimiento de la retención se ha producido en el mismo período en el que se se ha reconocido la renta correspondiente, o al menos se ha producido en el período siguiente pero antes de presentar la declaración ordinaria del IS entonces el 'acreedor/sujeto a retención' presumiblemente procederá a aplicar la retención en la liquidación ordinaria del IS.

Si el momento de reconocimiento de la retención se ha producido en el período siguiente al que se se ha reconocido la renta correspondiente, después de haber presentado la declaración ordinaria del IS, entonces presumiblemente el 'acreedor/sujeto a retención' necesitará presentar una declaración complementaria/rectificativa del ejercicio anterior, en el que procedía aplicar la retención.

En mi opinión, si se trata de ingresos sometidos a retención, lo ideal es poder contabilizar el momento de reconocimiento de la renta y el momento de reconocimiento de la retención en el mismo período, para así evitarse complicaciones tanto contablemente como fiscalmente.

CONTABILIZACIÓN DE UN SERVICIO, CON IVA, CON RETENCIÓN.

Nota aclaratoria. Usaré las siguientes cuentas:

47311. HP retenciones de IRPF
47312. HP retenciones de IS
47511. HP acreedora por retenciones practicadas, IRPF
47512. HP acreedora por retenciones practicadas, IS

En puridad, según lo expuesto más arriba en este documento, la 4751 y 4731 correspondiente solo deberían aparecer en las contabilidades a partir del momento en el que surge la obligación legal de retener por el 'deudor/obligado a retener' y el derecho a reconocerse la retención (y por tanto el derecho a deducir la retención en la declaración de IRPF o IS) por parte del 'acreedor/sujeto a retención'.

A. CONTABILIZACIÓN DE SERVICIO CUANDO EL 'ACREEDOR/SUJETO A RETENCIÓN' ESTÁ SOMETIDO A IRPF.

a. Contabilidad del 'deudor/obligado a retener'.

1º) Contabilización del servicio en general

62
472 a 410

2º) Pago aplicando retención

410 a 57
a 47511

b. Contabilidad del 'acreedor/sujeto a retención' (suponiendo que lleve la contabilidad de acuerdo al PGC).

1º) Contabilización del servicio en general

430, 44 a 705, 75
a 477

2º) En el momento del cobro del precio del servicio, se procede a la contabilización del cobro y la retención soportada:

57
47311 a 430, 44

B. CONTABILIZACIÓN DE SERVICIO CUANDO EL 'ACREEDOR/SUJETO A RETENCIÓN' ESTÁ SOMETIDO A IS.

a. Contabilidad del 'deudor/obligado a retener'.

a1. Contabilidad del 'deudor/obligado a retener' en un **caso general** en el que la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad:

1º) Contabilización del servicio, suponiendo que en dicho momento se produce la exigibilidad:

62
472 a 410
a 47512

2º) En el momento del pago del precio del servicio:

410 a 57

a2. Contabilidad del 'deudor/obligado a retener' en un **arrendamiento** (TEAC 5810/2019):

1º) Contabilización del servicio:

62
472 a 410

2aº) En el momento del pago del precio del servicio:

410 a 57
a 47512

*Si los asientos 1 y 2 se producen en el mismo momento temporal, cabe la posibilidad de poner la cuenta de retención en el primer asiento del devengo, teniendo en cuenta que a continuación tiene que contabilizarse el pago para que la retención sea efectiva.

2bº) En el caso hipotético de que el deudor no pague al acreedor pero ingrese directamente la cantidad de la retención en Hacienda:

2b.1º Reconocimiento de la retención:

410 a 47512

2b.2º Ingreso de la retención en Hacienda:

47512 a 57

Opinión personal: Los asientos descritos siguen la literalidad de la resolución TEAC 5810/2019. Sin embargo desde mi punto de vista lo lógico es que la contabilidad del arrendatario fuera como en el caso de un servicio en general, es decir **la contabilidad del arrendatario podría ser asimétrica con respecto a la contabilidad del arrendador**, de manera que aunque el **arrendador** solo puede contabilizarse la cuenta de la retención (un derecho frente a Hacienda) en el momento del cobro del arrendamiento o al menos cuando se produce el ingreso de la retención en Hacienda sin haberse producido el pago del arrendamiento, en cambio, el **arrendatario** contabilizaría la cuenta de la retención (obligación frente a Hacienda) en el momento del devengo del gasto del arrendamiento.
No obstante hay que seguir la resolución del TEAC al pié de la letra al realizar la contabilidad, aunque parezca falta de lógica.

b. Contabilidad del 'acreedor/sujeto a retención'.

b1. Contabilidad del 'acreedor/sujeto a retención' en un **caso general** en el que la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad:

1º) Contabilización del servicio, suponiendo que en dicho momento se produce la exigibilidad:

430, 44
47312 a 705, 75
a 477

2º) En el momento del cobro del precio del servicio:

57 a 430, 44

b2. Contabilidad del 'acreedor/sujeto a retención' en un **arrendamiento** (TEAC 5810/2019):

1º) Contabilización del servicio:

430, 44 a 705, 75
a 477

2aº) En el momento del cobro del precio del servicio:

57
47312 a 430, 44

*Si los asientos 1 y 2 se producen en el mismo momento temporal, cabe la posibilidad de poner la cuenta de retención en el primer asiento del devengo, teniendo en cuenta que a continuación tiene que contabilizarse el pago para que la retención sea efectiva.

2bº) En el caso hipotético de que el deudor no pague al acreedor pero ingrese directamente el importe de la retención en Hacienda:

47312 a 430, 44